

Acórdão: 24.274/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001758215-59
Impugnação: 40.010150827-50
Impugnante: Minerva S.A.
IE: 001008471.01-28
Proc. S. Passivo: EDUARDO PEREZ SALUSSE/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatado o aproveitamento indevido de crédito presumido previsto no art. 5º, inciso I c/c o § 1º, inciso I do Regime Especial de Tributação do qual a Autuada é detentora, cuja vigência, porém, específica do referido benefício, havia expirado. Crédito tributário reformulado pelo Fisco que considerou, na apuração do imposto ora exigido, créditos de ICMS referentes às devoluções de mercadorias (CFOP 2208). Entretendo, devem ser considerados ainda, na apuração do ICMS exigido, os créditos do imposto referentes às prestações de serviço de transporte correspondentes às operações objeto desta autuação (transferências de gado para estabelecimento de mesma titularidade localizado em São Paulo), quando a Autuada estiver na posição de tomadora dos serviços, nos termos do disposto no art. 66, inciso I do RICMS/02. Corretas as exigências remanescentes do ICMS, acrescido das Multas de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada utilizou, indevidamente, crédito presumido na apuração do ICMS devido relativo às transferências de gado em pé para suas filiais em outra unidade da Federação, no período de janeiro de 2017 a junho de 2019, após o prazo previsto tanto no RET nº 45.000007667-63 como no Protocolo de Intenções nº 080/2014, cuja data limite para a fruição era até 31/12/16, conforme disposto no Regime Especial de Tributação, em seu art. 5º, inciso I c/c o § 1º, inciso I.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação contra o lançamento (págs. 55/79), aos seguintes argumentos, em síntese:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é pessoa jurídica que, nos termos do seu Estatuto Social (doc. 1), explora atividades relativas à indústria e ao comércio de carnes e derivados;

- foi surpreendida com a intimação do Auto de Infração em epígrafe, motivado na utilização de crédito presumido após o termo final constante do Regime Especial 45.000007667-63, qual seja, 31/12/16;

- a Autoridade Fiscal concluiu que tal procedimento resultou em “recolhimento a menor do ICMS” devido nas transferências de gado em pé promovidas pela Autuada com destino às suas filiais localizadas em outras unidades da Federação no período de 01/2017 a 06/2019, conforme se extrai do relato do Auto de Infração;

- o lançamento fiscal está eivado de erros de fato e de direito que acarretam a sua nulidade e total improcedência, tendo em vista que o Regime Especial de Tributação (RET) e-Pat nº 45.00007667-63 era válido, vigente e eficaz na época dos fatos objeto do Auto de Infração;

- a Autoridade Fiscal desconsiderou o pedido de prorrogação protocolado pela Impugnante em 07/10/16 e a decisão emitida pela Diretoria de Gestão Tributária/SUTRI apenas em 14/11/19, cuja ciência se deu em 22/11/19, o que assegura a vigência do regime especial até a respectiva data, olvidando-se do disposto no art. 60, § 2º, do RPTA, além da própria informação publicada no SIARE - Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual, onde consta que o RET tem como “data fim de vigência: 01/01/2033”;

- a falta de observância pela Fiscalização de tais fatos e atos normativos viola a legislação, os princípios basilares do Direito Tributário e da Administração Pública e caracteriza o vedado *venire contra factum proprium*, maculando de nulidade o Auto de Infração;

- esses motivos já são suficientes para cancelamento integral e imediato do lançamento, sem prejuízo ao exame de outros vícios que atingem o ato administrativo, conforme discorre.

Alega que a lavratura do Auto de Infração para cobrar imposto que foi regularmente pago pela Impugnante com base em Regime Especial concedido pelo próprio estado de Minas Gerais é ato administrativo que viola as normas individuais e concretas constituídas, além de outros atos normativos que envolvem a matéria.

Assevera que a violação à legislação e a contradição está configurada nos seguintes atos administrativos emanados pela Secretaria de Fazenda, que:

(i) deferiu o Regime Especial de Tributação (RET) - PTA nº 45.0000007667- 63, concedendo crédito presumido de ICMS para recolhimento efetivo de 3,5% do valor da operação de saída de gado em pé promovida pelo estabelecimento de Campina Verde com destino a estabelecimento industrial de mesma titularidade da Minerva localizado em outra unidade da Federação (art. 5º do RET), até 31/12/16, ou até que fosse concluída a transferência total de 440.000 cabeças de gado, o que ocorresse primeiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(ii) recebeu o pedido de prorrogação do RET apresentado pela empresa em 07/10/16 (antecedência de mais de 60 dias da data do vencimento), conforme protocolo por ela colacionado aos autos e petição que o acompanhou (doc. 2);

(iii) efetuou diligências, verificações, solicitações de informações e de documentos por e-mails trocados com a empresa durante os anos de 2016 a 2019, recebendo inclusive os relatórios de acompanhamento dos investimentos efetuados para implantação do projeto assumido pela empresa (doc. 3);

(iv) emitiu, por meio da Diretoria de Gestão Tributária, parecer atestando a regularidade e a presença das condições para concessão do RET, porém concluiu, sem fundamentação específica, pelo deferimento parcial do RET, negando o pedido de prorrogação, em decisão datada de 14/11/19 (ciência em 22/11/19), conforme trecho que cita e inteiro teor no Anexo 7 dos autos (doc. 4);

(v) promoveu alteração no RET informando que tais efeitos ocorreriam apenas a partir de sua respectiva ciência, conforme excerto do documento constante do Anexo 8 dos autos;

(vi) traz em sua legislação (RPTA) dispositivo que assegura expressamente ao contribuinte a vigência do regime especial até a data de ciência da decisão relativa ao pedido de prorrogação, art. 60;

(vii) mantém e informa por meio do SIARE que o RET tem como “data fim de vigência: 01/01/2033”, conforme print extraído da tela de consulta (doc. 5);

(viii) de outro lado, a Administração Pública Estadual, por meio da lavratura do presente Auto de Infração, retorna sobre seus próprios passos, ao desconsiderar os fatos acima descritos e os atos normativos emanados pelo próprio Estado, glosando o crédito presumido objeto de RET vigente, para cobrar, indevidamente, o ICMS e as vultuosas multas aplicadas.

Argui que, nesse cenário, importante observar que o RET previa a implantação de projeto de industrialização com grandes e crescentes investimentos pelo contribuinte, a manutenção de empregos formais em regiões carentes, e, de forma lógica, a produção de efeitos com prazo indeterminado e a possibilidade de revisão pela Fazenda Pública (art. 26), almejando-se o desenvolvimento de uma política setorial de incentivo e de fortalecimento do mercado interno, conforme enunciado no RET e no Protocolo de Intenções.

Menciona que, especificamente quanto ao crédito presumido em discussão, apesar de a Autoridade Fiscal ter constatado que “Em 31/12/2016 ainda não tinham sido transferidas as 440.000 (quatrocentos e quarenta mil) cabeças de gado”, o que é fato incontroverso nos autos, concluiu, equivocadamente, que a Autuada teria utilizado “o benefício do crédito presumido que havia terminado em função da data de 31/12/16 estabelecida no RET supra e no Protocolo de Intenções 080/2014” (págs. 2 do relatório fiscal).

Menciona que, apesar de ter sido juntado aos autos o “Parecer SUTRI em pedido de prorrogação do Regime especial de tributação” (Anexo 7), omitiu-se a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autoridade Fiscal de que a referida decisão foi emitida apenas em 14/11/19 (ciência em 22/11/19).

Acusa que a Fiscalização desconsiderou que o contribuinte havia protocolado o pedido de prorrogação em 07/10/16, dentro da vigência do RET, sobre o qual recebia atualizações por e-mail da Secretaria de Estado e aguardava resposta conclusiva, confiante do devido processo legal e da proteção conferida pelo art. 60 do RPTA e pela informação disponibilizada pelo próprio Estado por meio do SIARE, de que o RET tem “data fim de vigência: 01/01/33”.

Ressalta que a Fazenda Pública tinha o razoável prazo de 180 dias para emitir decisão, a partir do pedido de prorrogação protocolado pela Impugnante em 07/10/16, tendo levado mais de três anos para indeferir o pleito – o que, no seu entender, foi feito após ter sido atestada a presença de todos os requisitos para concessão, mas sem fundamentação específica para o indeferimento e sem aplicação de efeitos retroativos (o que não poderia mesmo ocorrer).

Relata que são essas as circunstâncias que o art. 60 do RPTA visa proteger, ao garantir a plena vigência do RET na pendência de decisão acerca do pedido de prorrogação apresentado pelo contribuinte.

Diz que nesse sentido são os fundamentos expostos no acórdão proferido pela 2ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Contribuintes, cujos trechos são por ela colacionados (Acórdão nº 21.975/18/2ª).

Destaca que no referido julgamento, o Auto de Infração foi mantido, pois o contribuinte pleiteava a validade do regime especial após o indeferimento inicial e pedidos de reconsideração, todos negados pela Secretaria de Estado por falta de certidão negativa – situações que não se tem no presente caso, em que não há qualquer acusação de descumprimento do regime e os requisitos para sua concessão/renovação foram atestados no próprio Parecer SUTRI emitido apenas em 14/11/19, sendo, portanto, aplicável, no seu entender, o disposto no art. 60, §2º, do RPTA.

Sustenta ainda que o Auto de Infração viola também o art. 100 do CTN, por desconsiderar os demais atos praticados reiteradamente pela Secretaria de Estado quanto ao RET (e-mails e solicitações, recebimento de relatórios de acompanhamento e investimentos, recebimento do pedido de prorrogação, emissão do Parecer SUTRI, disponibilização de tela informativa da vigência do RET no SIARE) que, como normas complementares àquelas já mencionadas garantiram segurança jurídica ao contribuinte, que aguardou providências por parte da Administração Pública e seguiu os atos normativos por ela emanados.

Salienta que nos termos do citado art. 100 do CTN, os atos normativos e as práticas reiteradas configuram normas complementares das leis, sendo ilegal e nulo o lançamento constituído ao arrepio de tais normas.

Acrescenta que a observância de tais normas pelo contribuinte exclui a imposição de penalidades, como aplicação didática do princípio da confiança e da segurança jurídica.

Assevera que os atos administrativos complementam e integram a lei, vinculando os contribuintes e a administração Pública, devendo ser considerado nulo o Auto de Infração que os infringe sob a acusação de o regime especial não estar vigente, quando o próprio Estado possui norma específica que garante a sua vigência na pendência de decisão sobre o pedido de prorrogação apresentado pelo contribuinte e pratica, reiteradamente, atos administrativos que denotam a continuidade dessa análise, das obrigações firmadas no RET, e da sua plena vigência em seus sistemas.

Traz excertos doutrinários e jurisprudenciais visando corroborar sua tese defensiva.

Argui que não se pode admitir a subsistência do Auto de Infração ora em exame, que omite os fatos ocorridos e as suas circunstâncias; aponta como infringência dispositivos legais genéricos, carecendo dos elementos mínimos de validade exigidos pelo art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA; incorre em frontal violação à disposição expressa do art. 60 do RPTA, que garante a plena vigência e a validade do RET na pendência de decisão acerca do pedido de prorrogação apresentado pelo contribuinte; e deixa de observar os demais atos normativos complementares emanados pela Secretaria de Estado no caso concreto.

Sustenta também que o lançamento ainda contém vícios quanto ao cálculo do tributo considerado devido – requisito indispensável à válida constituição do crédito tributário, na forma do já mencionado art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA, sustentando que:

- o demonstrativo do crédito tributário expõe os valores totais da base do lançamento e do ICMS cobrado: a forma de apuração do imposto lançado é referida no seguinte trecho do relatório fiscal: “Para o cálculo do imposto devido foram utilizadas as notas fiscais eletrônicas de transferência de gado em pé, objetos da autuação, no respectivo período de apuração, as planilhas em Excel contendo os valores dos créditos presumidos utilizados, retirados da planilha “Controle gado Campina Verde transferido para São Paulo”, fornecida pelo contribuinte e as cópias dos DAPI’s contendo o crédito presumido utilizado, no período de 01/2017 a 06/2019. Foi realizada a verificação do valor do crédito presumido do ICMS creditado indevidamente, conforme planilhas, em anexo.”;

- foram referidos no Auto de Infração, como subsídios para a base do lançamento, os Anexos 2 a 4, porém, nenhum desses arquivos foi anexado aos autos, o que impede a necessária conferência.

Argumenta que o fato é que o Agente Fiscal expõe que a apuração do imposto considerado devido foi realizada apenas com base no “valor do crédito presumido do ICMS creditado indevidamente” - o que configura mais uma conduta contraditória por parte da Fiscalização, e que acarreta a ilegalidade do lançamento. Isso porque, se a motivação do ato administrativo é a de que o RET não estava mais vigente, a autoridade fiscal deveria ser coerente com suas premissas e não apenas glosar o crédito presumido, mas verificar as disposições legais aplicáveis para a apuração do imposto considerado devido pelo regime geral de apuração, como, por

exemplo, outros créditos vedados pelo RET, ao qual a Impugnante acreditou estar vinculada;

- diz que não se pode querer o melhor dos mundos, afastando-se (indevidamente) o RET sem qualquer verificação quanto às normas gerais contidas na legislação para apuração do imposto considerado devido. No mínimo, o agente fiscal deveria ter feito a escrita fiscal para considerar eventuais créditos não utilizados pela Impugnante, quando decidiu não aplicar o regime especial e lançar o imposto pelo regime geral de apuração;

Diz que outro dispositivo legal também não observado pelo agente fiscal determina a remissão parcial do crédito tributário relacionado a regime especial de tributação concedido com prazo certo – indulto decorrente do Plano de Regularização de Créditos Tributários, no âmbito da Lei Estadual nº 22.549 de 30/06/17, art. 39;

- fala que o Auto de Infração foi lavrado a partir de uma análise superficial dos fatos e o Regime Especial de Tributação foi afastado de forma ilegal e incoerente com as próprias premissas que motivaram o lançamento, sem que fosse ao menos aplicada a legislação vigente, relativamente às normas gerais de apuração do imposto e demais disposições mencionadas. Diz que tais motivos acarretam a nulidade do lançamento, pois dotado de erros quanto à determinação da matéria e quanto ao cálculo do tributo considerado devido - elementos essenciais de validade do crédito tributário, sem os quais o mesmo carece de certeza, liquidez, e, portanto, de exigibilidade.

Subsidiariamente, consigna que as multas devem ser afastadas. A uma porque a hipótese legal da multa de revalidação não reflete o fato acusatório; a duas porque não se pode admitir a cobrança de duas multas distintas sobre um mesmo fato, por caracterizar o vedado “*bis in idem*”. Defende que a multa isolada deve ser absorvida pela multa de revalidação, de acordo com o princípio da consunção, aplicável no âmbito tributário.

Sustenta estar evidente, diante de simples leitura do inciso XXVI do art. 55, que a hipótese prevista em lei para incidência da multa de revalidação não se aplica ao caso concreto, em que os créditos foram apropriados de acordo com o RET vigente à época dos fatos geradores, sem que tenha havido qualquer acusação quanto à regularidade e valores apropriados, sendo a discussão limitada à data de vigência do regime especial.

Menciona que a falta de correlação entre o fato concreto e a hipótese prevista em lei acarreta nulidade do lançamento por falta de verificação do fato gerador e da matéria tributável, culminando na indevida imposição da penalidade – todos requisitos do art. 142 do CTN e do art. 89 do RPTA.

Explica que o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita ou da tipicidade, insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88, que limita a cobrança de tributo sem lei em sentido estrito que o estabeleça. E o art. 97, inciso V, do CTN, ao regulamentar o princípio da reserva legal, determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio.

Lembra que o art. 112 do CTN impõe a interpretação da lei tributária que define infrações de maneira mais favorável ao acusado (*in dubio pro reu*) em caso de dúvidas quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação – sendo tais circunstâncias exatamente as discutidas nos presentes autos. Assim, diz que não pode ser exigida uma penalidade que não corresponda à hipótese descrita expressamente na lei, posto que o fato indicado no Auto de Infração (recolhimento a menor do imposto decorrente de crédito presumido após prazo fixado em RET) não corresponde à hipótese prevista em lei, não ocorreu efetivamente no caso concreto, visto que o crédito presumido foi apropriado de acordo com RET vigente, nos termos do já demonstrado em tópico específico.

Ademais, diz que sobre um mesmo fato acusatório foram aplicadas duas penalidades distintas, o que implica na necessidade de reconhecimento por este Conselho de Contribuintes, da caracterização do “bis in idem”, vedado no ordenamento jurídico brasileiro, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Conclui que a multa de revalidação deve ser cancelada, por falta de subsunção aos fatos concretos, ou, na linha da jurisprudência consolidada pelo STJ, caso mantida deverá absorver a multa isolada, com base no princípio da consunção.

Requer, ao final, que a impugnação seja provida, a fim de que: a) seja julgado nulo o lançamento fiscal, diante da caracterização de conduta contraditória (“*venire contra factum proprium*”) por parte da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, ao desconsiderar a vigência do Regime Especial à época dos fatos, decorrentes de seus próprios atos normativos; b) a improcedência do lançamento fiscal em razão da comprovação de que a Impugnante fazia jus à aplicação do crédito presumido no período autuado, e, ainda que assim não fosse, o lançamento deve ser cancelado, por não terem sido verificados pela autoridade fiscal os critérios da legislação vigente para a apuração do imposto lançado pelo regime geral; c) subsidiariamente, sejam canceladas as multas, seja por falta de subsunção da hipótese legal relativa à multa de revalidação aos fatos concretos, seja pela aplicação do princípio da absorção da multa isolada.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, com a juntada de documentos que não estiveram disponíveis para apresentação nesta oportunidade, em respeito ao princípio da verdade material, pela aplicação subsidiária do novo Código de Processo Civil, nos termos dos arts. 15 e 435, requerendo-se desde já a intimação dos patronos para oportuna realização de sustentação oral em julgamento

São anexados aos autos, os seguintes documentos, assim denominados pela Impugnante: Doc. 1 – documentos de representação; Doc. 2 – pedido de prorrogação do RET apresentado pela Impugnante em 07/10/16; Doc. 3 – solicitações de informações e de documentos pela Secretaria de Estado durante a análise do pedido de prorrogação do RET nos anos de 2016 a 2019 e relatórios de acompanhamento dos investimentos efetuados para implantação do projeto; Doc. 4 – Parecer da Diretoria de Gestão Tributária indeferindo a prorrogação do RET, emitido em 14/11/19 – ciência em 22/11/19; Doc. 5 – Tela do SIARE com informação de que o RET tem como “data fim de vigência: 01/01/33”.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 214/219, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Em síntese, sustenta que o RET 45.000007667-63, como afirmado pela própria Impugnante, era válido, vigente e eficaz na época dos fatos objeto do Auto de Infração, pois foi concedido por prazo indeterminado, como disposto no seu art. 26.

Alega que, assim, não faz sentido falar de desconsideração do pedido de prorrogação do RET e citar o art. 60, § 2º do RPTA, que trata de regime especial concedido por prazo de vigência determinado, o que não é o caso.

Informa que a Impugnante continuou utilizando o regime especial que tratava também de vários outros assuntos como: Diferimento/Operações internas – Entradas, Diferimento/Importação matéria-prima, Diferimento/Diferencial de Alíquotas, Crédito presumido – biocombustíveis, o que não poderia era continuar transferindo gado em pé para outra UF utilizando o crédito presumido porque o regime especial vigente não permitia, pois o prazo para tal estava expirado.

Assevera que a Impugnante requereu foi a prorrogação de prazo para um período de 24 meses ou até a transferência total do saldo de gado para outro Estado, assegurando crédito presumido aprovado pelo RET, ou seja, uma alteração do seu art. 5º, inciso I, § 1º inciso I, apenas um aditivo ao RET, o qual não foi concedido pois não houve prorrogação do prazo limite de 31/12/16 autorizado no Protocolo de Intenções 080/2014 do qual oriunda o citado RET.

Argui que, ao contrário do que alega a Impugnante, com pedido de prorrogação do regime especial ou mesmo se não houvesse o pedido de prorrogação, pois o regime especial foi concedido por prazo indeterminado, foi assegurada a vigência do mesmo, na forma como foi concedido.

Explica que o objeto de autuação foi o descumprimento do art. 5º, inciso I, § 1º inciso I do referido regime, pois não poderia a Impugnante utilizar-se de uma alteração do regime especial, pretendida por ela, antes que fosse deferida pelo Estado de Minas Gerais.

Assevera que a Impugnante insiste, equivocadamente, na tese de que a Autoridade Fiscal desconsiderou o pedido de prorrogação do regime especial que lhe assegurava a continuidade do benefício, o que não procede, conforme já demonstrado anteriormente.

Argumenta que a Impugnante transcreve diversos textos de doutrina e um Acórdão do CC/MG, os quais não têm relação com o objeto da autuação.

Menciona que todos os arquivos citados pela Impugnante foram anexados ao PTA eletrônico.

Fala que no período autuado a empresa estava com todas as suas atividades relativas ao abate de gado paralisadas, ela somente adquiria gado de produtores rurais com o imposto diferido e transferia para suas filiais em outra UF utilizando

indevidamente o crédito presumido. Portanto, a empresa não possuía nenhum crédito passível de utilização para abater no ICMS devido nas transferências de gado.

Quanto à Lei Estadual nº 22.549 de 30/06/17, citada pela Defesa, diz que ela não se aplica à Impugnante devido ao fato de seu regime especial ter sido concedido por prazo indeterminado, como já restou esclarecido.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, destaca que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas. A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS.

Ressalta que a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Diz que a aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro conforme decisão que cita.

Conclui que não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim, reiterando, em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

Acrescenta que discussões administrativas quanto à sanção encontram óbice no art. 110, inciso I, do RPTA, que dita não incluir na competência do Órgão Julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Quanto ao pedido da Defesa de que seja julgado nulo o lançamento sob o entendimento de a conduta da Secretaria da Fazenda ser contraditória, de não observação da legislação vigente e que seja excluída ou reduzida a multa aplicada e cancelada a multa isolada, diz que não merece prosperar pelo que foi exposto na manifestação fiscal.

Conclui que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual, da reformulação do lançamento e dos aditamentos à impugnação

A Assessoria do CCMG, conforme Despacho de págs. 220/221, decide conceder vista ao Sujeito Passivo, por 15 (quinze) dias, das planilhas acostadas ao Anexo “Provas (Anexo 2 - “Demonstrativo do crédito presumido utilizado indevidamente”; Anexo 3 - “Planilha contendo os valores dos créditos presumidos utilizados (retirados da planilha “Controle gado Campina Verde transferido para São

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Paulo”, fornecida pelo contribuinte)”; e Anexo 4 “Cópias dos DAPIs contendo o crédito presumido utilizado, no período de 01/2017 a 06/2019”, as quais, embora anexadas aos autos em formato Excel, não foram visualizadas pela Autuada conforme alegado.

É reaberta vista dos autos à Autuada que comparece aos autos, oportunidade em que sustenta o que se segue (págs. 223/224).

- conforme se extrai de referido despacho, após impugnação tempestiva, a Impugnante foi intimada a se manifestar acerca das planilhas que orientaram o lançamento do crédito tributário exigido no presente processo;

- fala que no lançamento impugnado aduziu o Fiscal que a Impugnante teria indevidamente utilizado crédito presumido de ICMS após o termo final da vigência do Regime Especial de Tributação nº 45.000007667-63, supostamente ocorrido em 31/12/16 e, partindo desta equivocada premissa, efetuou o lançamento para exigência do ICMS que entendeu devido, valendo destacar que a vigência do RET impedia a Impugnante de se apropriar de outros créditos de ICMS;

- considera que o Fiscal efetuou o lançamento tendo por fundamento a falsa premissa de que o RET não estava em vigor, as planilhas ora anexadas ao PTA eletrônico demonstram o erro material que macula o lançamento, acarretando sua nulidade integral, dado que o próprio relatório fiscal consignou que: “Para o cálculo do imposto devido foram utilizadas as notas fiscais eletrônicas de transferência de gado em pé, objetos da autuação, no respectivo período de apuração, as planilhas em Excel contendo os valores dos créditos presumidos utilizados, retirados da planilha “Controle gado Campina Verde transferido para São Paulo”, fornecida pelo contribuinte e as cópias dos DAPIs contendo o crédito presumido utilizado, no período de janeiro de 2017 a junho de 2019;

- continua dizendo que foi realizada a verificação do valor do crédito presumido do ICMS creditado indevidamente, conforme planilhas, em anexo. Portanto, a motivação do lançamento deixa suficientemente claro que o ICMS lançado está adstrito ao crédito presumido glosado que a fiscalização entendeu irregular, sendo oportuno destacar que o acesso às planilhas nesta oportunidade só reforça o erro material insanável de que se reveste o lançamento ao desconsiderar outros créditos de ICMS a que a Impugnante faria jus caso, de fato, o RET não mais estivesse vigente;

- explica que, caso o RET não estivesse mais vigente, apenas para argumentar, a autoridade lançadora teria obrigatoriamente de lançar o crédito exigido e considerar também outros créditos pelo regime normal de apuração do ICMS, o que não fez, acarretando iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido, em flagrante ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 89 do RPTA ante ao erro material do lançamento;

- argui que, caso não decretada a nulidade integral do lançamento por erro material, que é vício insanável, a despeito da demonstração por amostragem de divergências nos períodos de apuração ora apresentados (demonstrativos de créditos anexos), a Impugnante reitera a impugnação apresentada em todos os seus termos, pugnano no mérito pela total improcedência do lançamento fiscal em razão da

comprovação de que fazia jus à aplicação do crédito presumido no período autuado nos termos do vigente RET.

São colacionados aos autos os documentos de págs. 225/262 (DAPIs, nota fiscal – conta de energia elétrica e Documentos Auxiliares do Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE).

A Fiscalização exara o Termo de Intimação constante às págs. 263 do e-pta, para que a Autuada apresente junto a este e-PTA, no prazo de 15 (quinze) dias, a contar do recebimento da referida intimação: os conhecimentos de transporte em que consta, como tomadora do serviço, a empresa Minerva S.A, no período de 01/01/17 a 30/06/19, assim como planilha em Excel contendo os dados destes conhecimentos de transportes, como número do conhecimento de transporte, data, emitente, valor do serviço, base de cálculo, alíquota e valor do ICMS, com o propósito de verificar os créditos de ICMS nas operações de transporte em que a Minerva é a tomadora do serviço.

Em atendimento à intimação fiscal retro, a Impugnante requereu a juntada dos conhecimentos de transporte relacionados aos períodos indicados na intimação supracitada, bem como a planilha contendo os dados solicitados no termo em questão, assim denominados: Planilha indicativa contendo os dados dos conhecimentos de transportes objetos do termo de intimação; e Conhecimentos de transporte em que a Impugnante consta como tomadora do serviço no período de 01/01/17 a 30/06/19 (págs. 269/726).

Alega, na oportunidade, que, não obstante o integral atendimento da intimação, a solicitação fiscal apenas confirma o vício do lançamento quanto ao cálculo do tributo considerado devido – requisito indispensável à válida constituição do crédito tributário, na forma do art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA.

Diz que, conforme demonstrado na defesa, a motivação do ato administrativo foi a de que o RET não estava mais vigente, de forma que, para a constituição do crédito tributário a autoridade fiscal deveria não apenas glosar o crédito presumido, mas aplicar as disposições legais relativas ao regime geral de apuração, diante da reclassificação pretendida pela fiscalização. Diz que, não tendo sido adotados os procedimentos para a correta determinação da matéria tributável e para o cálculo do montante do tributo considerado devido, é nulo o lançamento.

Fala que o suposto erro material é impassível de ser sanado neste momento, motivo pelo qual a intimação fiscal não possui qualquer utilidade, pois o Auto de Infração é nulo *ab initio*, independentemente do montante dos créditos que seriam aplicáveis no regime geral de apuração.

Reitera os fundamentos da impugnação apresentada em todos os seus termos, pugnando pela nulidade do lançamento fiscal por erro material e, no mérito, pela total improcedência do lançamento em razão da comprovação de que a empresa fazia jus à aplicação do crédito presumido no período autuado, nos termos do vigente RET.

A Fiscalização, por sua vez, reformula o lançamento conforme “Termo de reformulação do lançamento” constante às págs. 731/732, aos seguintes fundamentos:

“Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, em razão de acatamento parcial do aditamento da impugnação apresentada pela Minerva S/A, I.E. 001.008471-0128. Após análise dos argumentos e documentos apresentados, constantes do Grupo Petições Tipo Petição e Petição Resposta Intimação e Anexos, a Fiscalização entendeu que assiste razão ao Impugnante em relação à seguinte alegação:

- No item 4 e 5 a Impugnante alegou que a autoridade lançadora teria obrigatoriamente de lançar o crédito exigido e considerar também outros créditos pelo regime normal de apuração do ICMS Com relação a estes itens, dos créditos passíveis de aproveitamento, após verificação das notas fiscais eletrônicas, dos conhecimentos de transporte eletrônicos, do Sped fiscal e das DAPIs, **constatamos que apenas as notas fiscais de devolução (CFOP 2208) foram lançadas com destaque do ICMS tanto no Sped fiscal quanto nas DAPIs.** Portanto apenas estes créditos foram utilizados para se calcular o ICMS devido pelo regime normal de apuração do ICMS.

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução, conforme demonstrativos, no valor do crédito tributário lançado, composta de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, nos valores individualizados por rubrica e competência constantes do “Demonstrativo de Valores Excluídos”, anexo ao presente Termo de Reformulação do Lançamento.

Os valores excluídos constam do Termo “Extinção do crédito tributário” às págs. 727/728.

Assim, remanesceu no Auto de Infração o crédito tributário no valor que pode ser visualizado de forma detalhada no novo Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT) às págs. 729/730. Em razão das modificações realizadas, foram incluídos aos autos também os novos Anexos: ICMS Devido; Notas Fiscais de Devolução; DCMM_novo (“Anexos de reformulação do e-pta”).

Assim, considerando que os demais itens do lançamento permanecem inalterados, o Sujeito Passivo foi intimado da reabertura do prazo para aditamento da impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário por 10 (dez) dias, nos termos do art. 120, inciso II e § 2º, do RPTA.

A Impugnante comparece aos autos novamente (págs. 739/761). Repete, na ocasião, argumentos trazidos anteriormente e acrescenta:

- os fatos e a documentação probatória trazidos pela Impugnante desde a impugnação inaugural são incontroversos, demonstram que o lançamento é nulo *ab initio* por erro material na base de cálculo do imposto lançado, que tão-somente agora,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

após tomar conhecimento da impugnação, a autoridade fiscal houve por bem supostamente considerar os créditos de ICMS a que a Impugnante faria jus caso de fato o RET não estivesse mais vigente;

- nesse contexto, devido à extinção parcial do crédito tributário com o reconhecimento dos erros materiais que o maculam e conseqüente reformulação do lançamento ante o acatamento parcial da impugnação apresentada, a Impugnante foi intimada a apresentar novo aditamento à impugnação;

- em síntese, sustenta que, por qualquer prisma que se analise a questão, a Impugnante passa novamente a demonstrar que o lançamento continua padecendo dos mesmos vícios insanáveis que o maculam desde o início, não podendo prevalecer mesmo com o acatamento parcial da impugnação e refazimento do lançamento, que não poderia acontecer por afrontar o disposto no art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA;

- diz que, conforme se verifica do Termo de Reformulação do Lançamento, datado de 15/03/22, após concordância da autoridade fiscal quanto ao erro que macula o lançamento, deixou consignado que o único crédito de ICMS supostamente utilizado para se recalculer o ICMS pelo regime normal de apuração, caso o RET não estivesse mais vigente, foram os créditos decorrentes das devoluções, que a Impugnante já teria direito mesmo na vigência do RET. Fiz que furtou a autoridade fiscal de analisar os créditos de ICMS decorrentes da contratação de fretes e energia elétrica, amplamente demonstrados no processo pela Impugnante;

- entende restar demonstrada a iliquidez, incerteza e conseqüente inexigibilidade do lançamento, pois os créditos de ICMS decorrentes das devoluções são os únicos que já eram admitidos no âmbito do RET para além do crédito presumido, tal como se extrai dos prints dos excertos do RET que colaciona ao presente aditamento à impugnação (Trecho do Regime Especial – parágrafo único do art. 7º);

- diz que, malgrado a Impugnante tenha apresentado notas fiscais e planilha decorrentes da contratação de fretes, bem como da contratação de energia elétrica, créditos de ICMS a que teria direito de se apropriar na entrada apenas caso não estivesse vigente o RET, estes créditos não foram considerados pela autoridade fiscal no refazimento do lançamento, de sorte que este continua padecendo do mesmo vício material insanável de que se reveste desde o princípio, em ofensa ao art. 142 do CTN, devendo ser decretada sua nulidade;

- frisa que, instada a se manifestar acerca dos créditos de ICMS relativos à energia elétrica e frete a que teria direito caso o RET não estivesse mais vigente, ainda assim a autoridade fiscal refez o lançamento considerando os créditos de ICMS relativos às devoluções de mercadorias, que já eram admitidos no âmbito do Regime Especial de Tributação;

- assevera que “a autoridade fiscal alterou o lançamento sem considerar os créditos legítimos de ICMS que a Impugnante poderia se apropriar caso o RET não mais estivesse vigente, que é justamente a motivação do lançamento, que continua a padecer do mesmo vício material que acarreta sua nulidade insanável”;

- fala que o erro na determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo) é intrínseco à própria existência do lançamento por estar relacionado ao

critério quantitativo da regra-matriz do tributo lançado. Assim, estando a mácula do lançamento relacionada a um dos elementos que compõem a obrigação tributária, o vício é insanável.

Requer: a) seja julgado nulo o lançamento fiscal, diante da caracterização de conduta contraditória (“*venire contra factum proprium*”) por parte da SEF/MG, ao desconsiderar a vigência do Regime Especial à época dos fatos, decorrentes de seus próprios atos normativos; b) a improcedência do lançamento fiscal em razão da comprovação de que a Impugnante fazia jus à aplicação do crédito presumido no período autuado, e, ainda que assim não fosse, o lançamento deve ser cancelado, por não terem sido verificados pela autoridade fiscal os critérios da legislação vigente para a apuração do imposto lançado pelo regime geral de apuração, erro reiterado mesmo após o indevido refazimento do lançamento pela autoridade fiscal; c) subsidiariamente, sejam canceladas as multas, seja por falta de subsunção da hipótese legal relativa à multa de revalidação aos fatos concretos, seja pela aplicação do princípio da absorção da multa isolada. Protesta ainda provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, com a juntada de documentos que não estiveram disponíveis para apresentação nesta oportunidade em razão do exíguo prazo de defesa, em respeito ao princípio da verdade material, pela aplicação subsidiária do novo Código de Processo Civil, nos termos dos arts. 15 e 435, requerendo-se desde já a intimação dos patronos para oportuna realização de sustentação oral em julgamento.

A Fiscalização manifesta-se novamente às págs. 762/768, alegando o que se segue:

- repete que o RET nº 45.000007667-63, como afirmado pela própria Impugnante, era válido, vigente e eficaz na época dos fatos objeto do Auto de Infração, pois foi concedido por prazo indeterminado, como disposto no seu art. 26: Este Regime Especial entra em vigor na data da ciência à MINERVA de seu deferimento e produzirá efeitos por prazo indeterminado;

- portanto não faz sentido falar de desconsideração do pedido de prorrogação do RET e citar o art. 60, § 2º do RPTA, que trata de regime especial concedido por prazo de vigência determinado, o que não é o caso;

- registra que a Impugnante continuou utilizando o regime especial que tratava também de vários outros assuntos, o que não poderia era continuar transferindo gado em pé para outra UF utilizando o crédito presumido porque o regime especial vigente não permitia, pois o prazo para tal estava expirado;

- explica que a Impugnante requereu foi a prorrogação de prazo para um período de 24 meses ou até a transferência total do saldo de gado para outro Estado, assegurando crédito presumido aprovado pelo RET, ou seja, uma alteração do seu art. 5º, inciso I, § 1º inciso I, apenas um aditivo ao RET, o qual não foi concedido pois não houve prorrogação do prazo limite de 31/12/16 autorizado no Protocolo de Intenções 080/2014 do qual oriunda este RET;

- após nova impugnação do lançamento apresentada contendo algumas notas fiscais de Energia Elétrica e alguns Conhecimentos de Transporte que, supostamente lhe dariam direito ao crédito pelo mecanismo normal de apuração de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Débito e Crédito e, também apresentadas as DAPIs em que foram lançados estes documentos fiscais foi realizada a Reformulação do Lançamento às págs. 727/761 nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, em razão de acatamento parcial do aditamento da impugnação apresentada;

- menciona que o Auto de Infração está totalmente de acordo com o disposto no art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA e a Reformulação do Lançamento está de acordo com o art. 145, inciso I, do CTN;

- explica que, no período autuado, a empresa estava com todas as suas atividades relativas ao abate de gado paralisadas, ela somente adquiria gado de produtores rurais com o imposto diferido e transferia para suas filiais em outra UF utilizando indevidamente o crédito presumido. Portanto, a empresa não poderia se apropriar de créditos referentes a aquisição de energia elétrica, pois não havia qualquer tipo de industrialização, conforme o disposto no art. 66, inc. III, § 4º, inciso II, do RICMS/02;

- quanto ao crédito relativo à aquisição de serviço de transporte em que a Autuada é a tomadora do serviço, diz que o contribuinte não lançou nenhum valor de Base de Cálculo e ICMS na escrituração digital (Sped fiscal) e/ou no DAPI, portanto não é possível o aproveitamento destes créditos pois não há nenhum registro com base de cálculo e destaque de ICMS proveniente de serviço de transporte no período autuado;

- destaca que, se houver alguma prestação de serviço de transporte em que a Impugnante consta como tomadora do serviço no período e que realmente lhe dê direito ao crédito conforme legislação vigente na época, cabe à mesma solicitar o aproveitamento de crédito extemporâneo, o qual não pode ser feito no Auto de Infração. E quanto aos créditos referentes às devoluções de mercadorias do estabelecimento remetidas em transferência (CFOP 2.208), lançados no Sped fiscal e no DAPI no período correspondente, com base de cálculo e destaque de ICMS, entendeu ser pertinente o aproveitamento do crédito;

- observa que, apesar do Regime especial admitir o seu aproveitamento, o contribuinte não se creditava destes valores, apesar de escriturar as notas fiscais com destaque do imposto. Assim, refez os cálculos do crédito tributário devido considerando os créditos passíveis de aproveitamento no regime normal de apuração de débito e crédito, procedendo a reformulação do crédito tributário e concedeu vista ao contribuinte conforme legislação vigente;

- sustenta que, ao contrário do que alega a Impugnante, com pedido de prorrogação do regime especial ou mesmo se não houvesse o pedido de prorrogação, pois o regime especial foi concedido por prazo indeterminado, foi assegurada a vigência dele, na forma como foi concedido. O que foi objeto de autuação foi o descumprimento do art. 5º, inciso I, § 1º inciso I do referido regime, pois não poderia a Impugnante utilizar-se de uma alteração do regime especial, por ela pretendida, antes que fosse deferida pelo Estado de Minas Gerais;

- ressalta que a Impugnante insiste, equivocadamente, na tese de que a autoridade fiscal desconsiderou o pedido de prorrogação do regime especial que lhe

assegurava a continuidade do RET, o que não procede, conforme já demonstrado anteriormente;

- destaca que a Impugnante transcreve diversos textos da doutrina jurídica e um acórdão do CC/MG, os quais não têm relação com o objeto da autuação;

- quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, repete que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas; não havendo que se falar em exigência cumulativa, e sim, reiterando, em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto);

- repete que discussões administrativas quanto à sanção encontra óbice no art. 110, inciso I, do RPTA;

- quanto ao pedido de que seja julgado nulo o Auto de Infração ante a conduta supostamente contraditória da SEF e de que seja cancelado devido a não observância da legislação vigente e que seja excluída ou reduzida a multa aplicada e cancelada a multa isolada, sustenta que não merece prosperar conforme já exposto na manifestação fiscal.

Por fim, de todo o exposto, entende restarem caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 769/813, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, conforme “Termo de reformulação do lançamento” constante às págs. 731/732 do e-pta, e para que sejam considerados, na apuração do ICMS exigido, os créditos do imposto referentes às prestações de serviço de transporte correspondentes às operações objeto desta autuação (transferências de gado para estabelecimento de mesma titularidade localizado em São Paulo), quando a Autuada estiver na posição de tomadora dos serviços, nos termos do disposto no art. 66, inciso I do RICMS/02.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A Impugnante requer a nulidade do lançamento, alegando que ele está eivado de erros de fato e de direito que acarretam a sua nulidade, tendo em vista que o Regime Especial de Tributação (RET) e-Pat nº 45.000007667-63 era válido, vigente e eficaz na época dos fatos objeto do Auto de Infração.

Argui que não se pode admitir a subsistência do Auto de Infração ora em exame, que omite os fatos ocorridos e as suas circunstâncias; aponta como infringência

dispositivos legais genéricos, carecendo dos elementos mínimos de validade exigidos pelo art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA; incorre em frontal violação à disposição expressa do art. 60 do RPTA, que garante a plena vigência e a validade do RET na pendência de decisão acerca do pedido de prorrogação apresentado pelo contribuinte; e deixa de observar os demais atos normativos complementares emanados pela Secretaria de Estado no caso concreto.

Alega também que foram referidos no Auto de Infração, como subsídios para a base do lançamento, os Anexos 2 a 4 acima denominados, porém, nenhum desses arquivos foi anexado aos autos, o que impede a necessária conferência.

Fala que o Auto de Infração foi lavrado a partir de uma análise superficial dos fatos e o Regime Especial de Tributação foi afastado de forma ilegal e incoerente com as próprias premissas que motivaram o lançamento, sem que fosse ao menos aplicada a legislação vigente, relativamente às normas gerais de apuração do imposto e demais disposições mencionadas, acarretando a nulidade do lançamento o qual está dotado de erros quanto à determinação da matéria e quanto ao cálculo do tributo considerado devido - elementos essenciais de validade do crédito tributário, sem os quais o mesmo carece de certeza, liquidez, e, portanto, de exigibilidade.

Menciona que a falta de correlação entre o fato concreto e a hipótese prevista em lei acarreta nulidade do lançamento por falta de verificação do fato gerador e da matéria tributável, culminando na indevida imposição da penalidade – todos requisitos do art. 142 do CTN e do art. 89 do RPTA.

Requer seja julgado nulo o lançamento fiscal, diante da caracterização de conduta contraditória (“venire contra factum proprium”) por parte da SEF/MG, ao desconsiderar a vigência do RET à época dos fatos, decorrentes de seus próprios atos normativos.

Sustenta que, ainda que o RET não estivesse mais vigente, a autoridade lançadora teria obrigatoriamente de lançar o crédito exigido e considerar também outros créditos pelo regime normal de apuração do ICMS, o que não fez, acarretando iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido, em flagrante ofensa aos citados arts. 142 do CTN e 89 do RPTA ante ao dito erro material do lançamento.

Fala que a solicitação fiscal para que fossem apresentados documentos relativos aos créditos que faz jus, apenas confirma o vício do lançamento quanto ao cálculo do tributo considerado devido – requisito indispensável à válida constituição do crédito tributário, na forma do art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA.

Diz que o suposto erro material é impassível de ser sanado neste momento, motivo pelo qual a intimação fiscal não possui qualquer utilidade, pois o Auto de Infração é nulo *ab initio*, independentemente do montante dos créditos que seriam aplicáveis no regime geral de apuração.

Pugna, assim, pela nulidade do lançamento fiscal por erro material na base de cálculo do imposto lançado, que somente após tomar conhecimento da impugnação, a Autoridade Fiscal houve por bem supostamente considerar os créditos de ICMS a que a Impugnante faria jus caso o RET não estivesse mais vigente.

A seu ver, por qualquer prisma que se analise a questão, o lançamento continua padecendo dos mesmos vícios insanáveis que o maculam desde o início, não podendo prevalecer mesmo com o acatamento parcial da impugnação e refazimento do lançamento, que entende não poderia acontecer por afrontar o disposto no art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA. E diz ainda a Autoridade Fiscal deixou de analisar os créditos de ICMS decorrentes da contratação de fretes e energia elétrica, padecendo o lançamento do mesmo vício material que acarreta sua nulidade insanável.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém todos os elementos fundamentais para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. O lançamento foi devidamente instruído, e todos os requisitos necessários para efetivá-lo foram observados, formais e materiais, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

A Fiscalização informa, tanto no relatório do Auto de Infração quanto no Relatório Fiscal anexo ao e-pta, todos os dispositivos legais que embasaram a autuação. Observa-se, ainda, que o Relatório Fiscal foi didaticamente detalhado e foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

A metodologia utilizada no presente trabalho está descrita no Relatório Fiscal, como será abordada na parte de mérito do presente parecer.

Portanto, o Auto de Infração, ao contrário das alegações da Defesa, foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no RPTA, permitindo à Impugnante a plena compreensão da natureza da infração que lhe foi imputada.

Ressalta-se que as peças de defesas apresentadas abordam com detalhes todos os aspectos relacionados com as infrações apontadas no Auto de Infração, demonstrando que a Impugnante compreendeu perfeitamente a infração que lhe foi imputada, dela se defendendo em sua plenitude.

Registra-se, por oportuno, quanto à alegação de que os Anexos 2 ao 4 contendo a apuração do ICMS exigido não estavam incluídos no e-PTA, que a Assessoria do CCMG, conforme Despacho de págs. 220/221, concedeu vista ao Sujeito Passivo das referidas planilhas, às quais estavam devidamente acostadas ao Anexo “Provas (Anexo 2 - “Demonstrativo do crédito presumido utilizado indevidamente”; Anexo 3 - “Planilha contendo os valores dos créditos presumidos utilizados (retirados da planilha “Controle gado Campina Verde transferido para São Paulo”, fornecida pelo contribuinte)”; e Anexo 4 “Cópias dos DAPIs contendo o crédito presumido utilizado, no período de 01/2017 a 06/2019”.

Frisa-se que referidas planilhas foram devidamente anexadas aos autos em formato Excel, mas não foram visualizadas pela Autuada, muito provavelmente porque os arquivos, nos formatos XLS, XLSX, JPG e JPEG, são sempre exibidos sob a forma de anexos na interface de Visualização do e-PTA, sem terem seu conteúdo exibido em páginas de rolagem, dentre outras peculiaridades, devendo o usuário realizar o download destes arquivos para sua máquina, abri-los e visualizá-los (conforme subitem 6.1. “Visualização de e-PTA” do Manual de Orientação ao Usuário Externo do

Processo Tributário Administrativo Eletrônico (e-PTA), disponível em [2020.07.08 Manual do usuario externo ePTA.pdf \(fazenda.mg.gov.br\)](#).

Quanto à alegação da Impugnante no sentido de que a Fiscalização não poderia reformular o lançamento, vale dizer que o lançamento, uma vez formalizado, tem o condão de constituir o crédito tributário, ou seja, oficializa e documenta um crédito tributário da Fazenda Pública, surgido com a ocorrência daquele fato gerador, do qual nasceu uma obrigação tributária.

O lançamento torna líquida a obrigação tributária surgida.

Do exposto, considerando o lançamento como uma sequência de procedimentos que resultará num título executivo a ser exigido judicialmente pelo estado de Minas Gerais por intermédio da Advocacia Geral do Estado (AGE), verifica-se que qualquer reformulação (do lançamento) no curso do processo tributário administrativo não caracteriza novo lançamento e nem acarreta a perda do direito da Fiscalização de constituir o crédito tributário.

Vale registrar que o lançamento, após a notificação do contribuinte, torna-se, em princípio, definitivo, tendo a legislação tributária brasileira consagrado, em nome da estabilidade e da segurança jurídica, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Contudo, o princípio em tela não é absoluto na medida em que o art. 145 do CTN traz, em seus incisos, hipóteses nas quais se admite a alteração do lançamento.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

No caso em tela, observando-se a motivação para a reformulação do lançamento realizada pela Fiscalização, verifica-se que ela foi motivada pelo argumento apresentado pelo próprio Sujeito Passivo em sede de impugnação. Confira-se excertos da manifestação fiscal em que é detalhada a motivação da reformulação do lançamento:

II - DA NULIDADE E TOTAL IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO II.1 - ALTERAÇÃO NO LANÇAMENTO - ERRO NA BASE DE CÁLCULO - NULIDADE INSANÁVEL.

4 11. O auto de infração está totalmente de acordo com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigo 89 do RPTA e a Reformulação do Lançamento está de acordo com o art. 145, inciso I, do CTN.

12 a 21. No período autuado a empresa estava com todas as suas atividades relativas ao abate de gado paralisadas, ela somente adquiria gado de produtores rurais com o imposto diferido e transferia para suas filiais em outra UF utilizando indevidamente o crédito presumido. Portanto a empresa não poderia se apropriar de créditos referentes a aquisição de energia pois não havia qualquer tipo de industrialização, conforme o disposto no Art. 66, inc. III, parágrafo 4º, inc. II, abaixo reproduzido:

(...)

Quanto ao crédito relativo à aquisição de serviço de transporte em que a autuada é a tomadora do serviço, o contribuinte não lançou nenhum valor de Base de Cálculo e ICMS na escrituração digital (Sped fiscal) e/ou no DAPI, portanto não é possível o aproveitamento destes créditos pois não há nenhum registro com base de cálculo e destaque de ICMS proveniente de serviço de transporte no período autuado.

Se houver alguma prestação de serviço de transporte em que a impugnante consta como tomadora do serviço no período e que realmente lhe dê direito ao crédito conforme legislação vigente na época, cabe à mesma solicitar o aproveitamento de crédito extemporâneo, o qual não pode ser feito no Auto de infração.

E quanto aos créditos referentes às devoluções de mercadorias do estabelecimento remetidas em transferência (CFOP 2.208), lançados no Sped fiscal e no DAPI no período correspondente, com base de cálculo e destaque de ICMS, entendemos ser pertinente o aproveitamento do crédito.

Cabe observar que apesar do Regime especial admitir o seu aproveitamento o contribuinte não se creditava destes valores, apesar de escriturar as notas fiscais com destaque do imposto.

Refizemos os cálculos do crédito tributário devido considerando os créditos passíveis de aproveitamento no regime normal de apuração de débito e crédito, procedemos a reformulação do crédito tributário e abrimos vista ao contribuinte conforme legislação vigente.

(...)

É de bom alvitre esclarecer que a reformulação do lançamento está prevista no inciso II do art. 120 do RPTA, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

Assim, uma vez o Sujeito Passivo apresentando seus argumentos, poderá a Fiscalização reformular o lançamento, devendo observar o disposto no § 1º ou 2º do art. 120 retro.

Portanto, de todo o acima exposto, conclui-se que não há cabem os argumentos contrários à reformulação do lançamento efetivada pelo Fisco, não havendo qualquer afronta ao disposto no art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA.

As alegações da Defesa de nulidade do lançamento fundamentadas nos efeitos do pedido de prorrogação do prazo para fruição do crédito presumido em epígrafe, da não consideração na apuração do imposto ora exigido dos créditos ICMS decorrentes da “contratação de fretes e energia elétrica” cujos documentos foram apresentados pela Impugnante, confundem-se com o próprio mérito e serão analisadas no momento oportuno.

Ademais, caso acatado algum desses argumentos trazidos pela Defesa, por este órgão julgador, será hipótese de ser o lançamento julgado parcialmente procedente ou improcedente, conforme o caso, e não de sua nulidade como pretende a Defesa, tendo em vista, frise-se, que o Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no RPTA.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada utilizou, indevidamente, crédito presumido na apuração do ICMS devido relativo às

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transferências de gado em pé para suas filiais em outra unidade da Federação, no período de janeiro de 2017 a junho de 2019, após o prazo previsto tanto no RET nº 45.000007667-63 como no Protocolo de Intenções nº 080/2014, data limite para a fruição era até 31/12/16, conforme disposto no Regime Especial de Tributação, em seu art. 5º, inciso I c/c o § 1º, inciso I.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Consta do relatório do Auto de Infração:

Constatou-se que o contribuinte, Frigorífico - abate de bovinos, aplicou o crédito presumido nas transferências de gado em pé para suas filiais em outra UF após o prazo previsto tanto no RET 45.000007667-63 como no Protocolo de Intenções 080/2014, que era até 31/12/2016, conforme disposto no Regime Especial de Tributação, que em seu artigo 5º, inciso I e § 1º, inciso I:

(...)

Desta forma, não resta dúvida que o crédito presumido não poderia ser mais utilizado.

Tal procedimento implicou em recolhimento a menor do ICMS devido, nos períodos de janeiro de 2.017 a junho de 2.019, no valor original de (...).

Para o cálculo do imposto devido foram utilizadas as notas fiscais eletrônicas de transferência de gado em pé, objetos da autuação, no respectivo período de apuração, as planilhas em Excel contendo os valores dos créditos presumidos utilizados, retirados da planilha Controle gado Campina Verde transferido para São Paulo, fornecida pelo contribuinte e as cópias dos DAPIs contendo o crédito presumido utilizado, no período de 01/2017 a 06/2019. Foi realizado a verificação do valor do crédito presumido do ICMS creditado indevidamente, conforme planilhas, em anexo.

Foi realizada a verificação do valor do crédito presumido do ICMS creditado indevidamente, conforme planilhas, anexas aos autos: Anexo 1: Demonstrativo do crédito tributário por período; Anexo 2: Demonstrativo do crédito presumido utilizado indevidamente; Anexo 3: Planilha contendo os valores dos créditos presumidos utilizados (retirados da planilha “Controle gado Campina Verde transferido para São Paulo”, fornecida pelo contribuinte); Anexo 4: Cópias dos DAPIs contendo o crédito presumido utilizado, no período de 01/2017 a 06/2019; Anexo 5: Notas fiscais de transferência de gado para São Paulo.

Também foram colacionados aos autos: Anexo 6: Regime especial de tributação – PTA nº 45.000007667-63 (versão de 05/11/14); Anexo 7: Parecer SUTRI em pedido de prorrogação do Regime especial de tributação – PTA nº 45.000007667-

63; Anexo 8: Regime especial de tributação – PTA nº 45.000007667-63 (versão atual); Anexo 9: Protocolo de Intenções 080/2014.

Para o cálculo do imposto devido foram utilizadas as notas fiscais eletrônicas de transferência de gado em pé, emitidas no respectivo período de apuração, as planilhas em Excel contendo os valores dos créditos presumidos utilizados, retirados da planilha Controle gado Campina Verde transferido para São Paulo, fornecida pela Contribuinte, e as cópias das DAPIs contendo o crédito presumido utilizado, no período de 01/17 a 06/19.

Registra-se que o ICMS exigido corresponde ao percentual de 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento), apropriado pela Autuada indevidamente a título de créditos presumidos, percentual este que foi aplicado pela Autuada “ao valor da operação de saída de gado em pé” que, considerando a alíquota do ICMS em operação interestadual de 12% (doze por cento), implicou em recolhimento efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação como autorizava o RET (art. 5º, inciso I) até 31/12/16 (vide demonstrativo “ICMS Devido” constante dos “Anexos de reformulação do e-pta”).

Posteriormente, como relatado, a Fiscalização promoveu a reformulação do lançamento para considerar na apuração as notas fiscais de devolução (CFOP 2208) que foram lançadas com destaque do ICMS tanto no Sped fiscal quanto nas DAPIs (valores de referentes a tais notas fiscais considerados na apuração como “créditos – devolução” – vide coluna “E” do demonstrativo “ICMS devido”).

Assim, foram carreados aos autos novos Anexos: Demonstrativo de Valores Excluídos; ICMS Devido; Notas Fiscais de Devolução; DCMM_novo, constantes dos “Anexos de reformulação do e-pta”.

Isto posto, tem-se por evidenciado que a *vexata quaestio* objeto do presente lançamento diz respeito à discussão quanto à existência ou inexistência de autorização em regime especial de tributação (RET) que ampare o aproveitamento do crédito presumido de ICMS por parte do estabelecimento Autuado.

A Impugnante era beneficiária do Regime Especial de Tributação (RET) nº RET nº 45.000007667-63 (versão datada de 5/11/14) – págs. 15/21, concedido com fulcro no art. 225 da Lei nº 6.763/75, que lhe assegurava, dentre outros benefícios, em seu art. 5º, inciso I, o crédito presumido de ICMS implicando recolhimento efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação de saída de gado em pé, promovida pelo ESTABELECIMENTO 2 – CAMPINA VERDE, com destino a estabelecimento industrial de mesma titularidade da MINERVA localizado em outra unidade da Federação.

No §1º do citado art. 5º constava que “o benefício somente poderia ser utilizado até a data limite de 31 (trinta e um) de dezembro de 2016 ou até que tenha concluída a transferência total de 440.000 (quatrocentos e quarenta mil) cabeças de gado, o que ocorrer primeiro”:

CAPÍTULO II DO CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 5º Fica assegurado crédito presumido de ICMS implicando recolhimento efetivo de:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação de saída de gado em pé, promovida pelo ESTABELECIMENTO 2 - CAMPINA VERDE, identificado em epigrafe, com destino a estabelecimento industrial de mesma titularidade da MINERVA localizado em outra unidade da Federação;

(...)

§ 1º Em relação ao crédito presumido previsto no inciso I do caput:

I - o benefício somente poderá ser utilizado até a data limite de 31 (trinta e um) de dezembro de 2016 ou até que tenha concluída a transferência total de 440.000 (quatrocentos e quarenta mil) cabeças de gado, o que ocorrer primeiro;

II - o gado será remetido para abate nas unidades industriais, de mesma titularidade, estabelecidas nos municípios de Barretos e José Bonifácio, SP, sendo a quantidade de abate controlada pela unidade de Janaúba, identificada em epigrafe como ESTABELECIMENTO 1 - JANAÚBA;

III - a base de cálculo na saída do gado em pé não poderá ser inferior ao valor definido em pauta estabelecida em Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual ou da Superintendência Regional da Fazenda;

IV - os produtores rurais da região do Triângulo Mineiro emitirão nota fiscal de venda para a unidade industrial da Minerva em Campina Verde;

V - a unidade de Campina Verde emitirá nota fiscal de transferência para as unidades industriais paulistas referidas no inciso I deste parágrafo;

(...) (Grifou-se).

Nos exatos termos acima, dispõe o item VI da Cláusula Dez do Protocolo de Intenções nº 080/2014 celebrado pela Autuada com o Estado de Minas Gerais:

Subseção II

Do tratamento tributário

CLÁUSULA DEZ: O ESTADO, nos termos da legislação tributária estadual, observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, na Lei Estadual 14.171, de 15 de janeiro de 2002 e em Regime Especial, concederá à MINERVA o seguinte tratamento tributário:

(...)

- VI. Regime Especial de Tributação - RET prevendo a concessão de crédito presumido do ICMS implicando recolhimento efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação de saída de gado em pé, com destino a estabelecimento industrial de mesma titularidade da signatária localizado em outra unidade da Federação, no limite máximo de 440.000 (quatrocentas e quarenta mil) cabeças de gado, até 31 de dezembro de 2016, vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, em razão de benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Mato Grosso, conforme art. 5º do Anexo VI do Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014 c/c o Inciso XIV e § 7º, VI, ambos do art. 75, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, nos termos do art. 225 e 225-A da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Frisa-se que no caso em apreço, a autuação deu-se porque a Autuada utilizou o crédito presumido após a data limite para tal mister, ou seja, após 31/12/16.

Consta dos autos que a Contribuinte requereu, em 7/10/16, prorrogação do prazo (31/12/16) limite para utilização do benefício, para um período de 24 meses ou até a transferência total do saldo de gado para outro Estado, assegurando crédito presumido previsto no e-PTA-RE nº 45.000007667-63.

Restou consignado no Parecer exarado pela Diretoria de Gestão Tributária da Superintendência de Tributação da SEF/MG (DGT/SUTRI), quanto ao pedido de prorrogação do Regime especial de tributação – PTA nº 45.000007667-63 (págs. 23/26), datado de 14/11/19, o entendimento pelo **indeferimento** do pedido de prorrogação do prazo permitido para utilização de crédito presumido, nos seguintes termos:

(...)

PARECER DGT

BASE LEGAL:

- Convênio ICMS 190/17: Cláusulas nona e décima segunda
- Lei nº 6.763/75: art. 9º
- RICMS (Dec. 43.080/02): art. 8º da Parte Geral
- Protocolo de Intenções nº 080/2014, de 26/8/2014

ANÁLISE DE MÉRITO:

- O PTA encontra-se revestido das formalidades legais contendo dados que permitem a apreciação do pedido.
- O Contribuinte é signatário do Protocolo de Intenções nº 080/2014, de 26/8/2014, com objetivo de viabilizar a reativação e expansão, pela MINERVA, de estabelecimento industrial frigorífico no município de Janaúba, em Minas Gerais, destinado ao abate, desossa e comercialização dos produtos descritos na Tabela I, bem como à produção e comercialização dos produtos descritos na Tabela II:

TABELA I

DESCRIÇÃO	NBM/SH
Carne in natura com osso	0202.20.90
Miúdos	0206.29.90
Rabutaia	1502.00.90
Couros Verdes	4101.20.10

TABELA II

DESCRIÇÃO	NBM/SH
Biodiesel	3824.90.29

- O Contribuinte é beneficiário do e-PTA-RE nº 45.000007667-63, versão datada de 5/11/2014, com vigência por prazo indeterminado (protocolo SIARE nº 201.404.468.505-8), que autoriza diferimento do pagamento do ICMS devido na aquisição interna de mercadorias destinadas à industrialização e de bens destinados ao ativo imobilizado e o relativo ao diferencial de alíquotas e crédito presumido nas saídas de gado em pé e nas vendas dos produtos relacionados acima.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Informamos que:
- o crédito presumido, implicando recolhimento efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação de saída, em transferência interestadual, de gado em pé, foi autorizado até a data limite de 31/12/2016 ou até que tenha sido concluída a transferência total de 440.000 (quatrocentos e quarenta mil) cabeças de gado, **o que ocorrer primeiro**;
 - portanto, considerando que, até o momento, não houve prorrogação do prazo limite de 31/12/2016 autorizado no Protocolo de Intenções, este tratamento será excluído do Regime Especial;
 - considerando que o inciso VII da Cláusula Dez do Protocolo de Intenções nº 080/2014 limita a utilização do crédito presumido nas operações com rabutaia e couro verde até 31/12/2016, este tratamento tributário também será excluído do Regime Especial:

VII. Regime Especial de Tributação - RET prevendo a concessão de crédito presumido do ICMS implicando recolhimento efetivo de 0,5% (cinco décimos por cento) do valor das operações de vendas internas e interestaduais dos produtos rabutaia e couro verde, relacionados na Tabela I da Cláusula Primeira, **até 31 de dezembro de 2016**, vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, nos termos do Inciso VI do § 7º do art. 75, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, nos termos do art. 225-A da Lei nº 6.763, de 1975 e em razão de benefícios concedidos pelo Estado da Bahia, conforme Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001 e Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002, nos termos do art. 225 da Lei nº 6.763, de 1975;
 - foram alteradas, na TIPI, as posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias / Sistema Harmonizado (NBM/SH) dos produtos relacionados abaixo:

DESCRIÇÃO	NBM/SH ANTERIOR	NBM/SH ATUAL
Rabutaia	1502.00.90	1502.90.00
Couros Verdes	4101.20.10	4101.20.00
Biodiesel	3824.90.29	3826.00.00

- Diante de todo exposto, manifestamos pelo indeferimento do pedido de prorrogação do prazo permitido para utilização de crédito presumido nas operações de transferências de gado em pé, pela exclusão do crédito presumido nas operações com rabutaia e couro e pela manutenção dos demais tratamentos.

CONCLUSÃO:

- Deferimento parcial.

(...)

Considerando não ter havido a prorrogação, pela autoridade administrativa competente, do prazo final para a utilização do crédito presumido em epígrafe (31/12/16 - *conforme previsto no art. 5º, inciso I e § 1º, inciso I do RET*), o Fisco estornou o crédito presumido indevidamente apropriado pela Impugnante, relativo ao período autuado, cujo montante equivale aos valores exigidos no presente lançamento (excluídos os créditos referentes às devoluções), acrescidos das multas e juros legalmente previstos.

Destaca-se, por oportuno, que no referido Parecer DGT/SUTRI constou que não havia, até aquele momento, prorrogação do prazo limite de 31/12/16 para fruição do crédito presumido autorizado no Protocolo de Intenções, devendo este tratamento ser excluído do Regime Especial.

Vê-se, portanto, que todo o contencioso gira em torno da questão da não prorrogação da data limite (31/12/16) para utilização do crédito presumido previsto no art. 5º, inciso I c/c o § 1º, inciso I do RET (redação datada de 5/11/14), bem como sobre a aplicação ao caso do disposto no art. 60, § 2º, do RPTA que assegura a vigência do regime especial enquanto pendente decisão sobre prorrogação de regime especial nos termos que especifica.

A alegação da Impugnante é de que a Autoridade Fiscal desconsiderou o pedido de prorrogação protocolado pela Impugnante em 07/10/16 e a decisão emitida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela Diretoria de Gestão Tributária/SUTRI apenas em 14/11/19, cuja ciência se deu em 22/11/19, o que assegura a vigência do regime especial até a respectiva data, olvidando-se do disposto no art. 60, § 2º, do RPTA, além da própria informação publicada no SIARE, na qual consta que o RET tem como “data fim de vigência: 01/01/33”.

Sustenta que, no caso, houve violação à legislação e a contradição, pois a SEF:

(i) deferiu o Regime Especial de Tributação (RET) - PTA nº 45.000007667-63, concedendo crédito presumido de ICMS para recolhimento efetivo de 3,5% do valor da operação de saída de gado em pé promovida pelo estabelecimento de Campina Verde com destino a estabelecimento industrial de mesma titularidade da Minerva localizado em outra unidade da Federação (art. 5º do RET), até 31/12/16, ou até que fosse concluída a transferência total de 440.000 cabeças de gado, o que ocorresse primeiro;

(ii) recebeu o pedido de prorrogação do RET apresentado pela empresa em 07/10/16 (antecedência de mais de 60 dias da data do vencimento), conforme protocolo por ela colacionado aos autos e petição que o acompanhou (doc. 2);

(iii) efetuou diligências, verificações, solicitações de informações e de documentos por e-mails trocados com a empresa durante os anos de 2016 a 2019, recebendo inclusive os relatórios de acompanhamento dos investimentos efetuados para implantação do projeto assumido pela empresa (doc. 3);

(iv) emitiu, por meio da Diretoria de Gestão Tributária, parecer atestando a regularidade e a presença das condições para concessão do RET, porém concluiu, sem fundamentação específica, pelo deferimento parcial do RET, negando o pedido de prorrogação, em decisão datada de 14/11/19 (ciência em 22/11/19), conforme trecho que cita e inteiro teor no Anexo 7 dos autos (doc. 4);

(v) promoveu alteração no RET informando que tais efeitos ocorreriam apenas a partir de sua respectiva ciência, conforme excerto do documento constante do Anexo 8 dos autos;

(vi) traz em sua legislação (RPTA) dispositivo que assegura expressamente ao contribuinte a vigência do regime especial até a data de ciência da decisão relativa ao pedido de prorrogação, art. 60;

(vii) mantém e informa por meio do SIARE que o RET tem como “data fim de vigência: 01/01/33”, conforme print extraído da tela de consulta (doc. 5);

(viii) a Administração Pública Estadual, por meio da lavratura do presente Auto de Infração, retorna sobre seus próprios passos, ao desconsiderar os fatos acima descritos e os atos normativos emanados pelo próprio Estado, glosando o crédito presumido objeto de RET vigente, para cobrar, indevidamente, o ICMS e as vultuosas multas aplicadas.

Argui a Defesa que a Fazenda Pública tinha o razoável prazo de 180 (cento e oitenta) dias para emitir decisão, a partir do pedido de prorrogação protocolado pela Impugnante em 07/10/16, tendo levado mais de três anos para indeferir o pleito – o

que, no seu entender, foi feito após ter sido atestada a presença de todos os requisitos para concessão, mas sem fundamentação específica para o indeferimento e sem aplicação de efeitos retroativos (o que não poderia mesmo ocorrer).

Relata que são essas as circunstâncias que o art. 60 do RPTA visa proteger, ao garantir a plena vigência do RET na pendência de decisão acerca do pedido de prorrogação apresentado pelo contribuinte.

Entretanto, as alegações da Defesa não têm o condão de afastar a acusação fiscal.

Antes de mais nada, cumpre reproduzir excertos da legislação de regência da matéria em Minas Gerais:

Art. 53. O PTA relativo ao pedido de regime especial será instruído com manifestação fiscal.

§ 1º A manifestação fiscal a que se refere o caput deste artigo deverá versar sobre:

(...)

§ 2º A análise de mérito, relativa à conveniência e oportunidade da concessão do regime especial, caberá exclusivamente à Superintendência de Tributação, salvo na hipótese do inciso I do art. 56.

(...)

Art. 56. Salvo nos casos em que o regulamento do tributo estabeleça outra autoridade, o regime especial será concedido pelo:

I - titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento requerente quando o pedido formulado por contribuinte estabelecido neste Estado referir-se ao cumprimento de obrigação acessória;

II - Superintendente de Tributação quando o pedido referir-se a:

a) cumprimento de obrigação principal;

b) cumprimento de obrigações principal e acessória, conjuntamente;

c) cumprimento de obrigações principal ou acessória, quando se tratar de pedido formulado por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação;

d) homologação de regime concedido pelo Fisco de outra unidade da Federação.

§ 1º Em se tratando de delegação para a prorrogação do regime especial, o ato poderá constar do próprio regime.

§ 2º O Superintendente de Tributação poderá avocar para si a competência para decidir sobre o regime especial a que se refere o inciso I do caput.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Na hipótese de divergência quanto à concessão, prorrogação, alteração, revogação ou cassação entre as Delegacias Fiscais, relativamente aos regimes especiais de sua competência, a decisão será do Superintendente de Tributação.

§ 4º - Mediante portaria da Subsecretaria da Receita Estadual, a competência a que se refere o inciso II do caput poderá ser atribuída ao Superintendente Regional da Fazenda, aos coordenadores dos Núcleos de Contribuintes Externos - NConext - ou ao titular de Delegacia Fiscal, conforme o caso.

§ 5º A Portaria de que trata o § 4º indicará, ainda, e por fundamentação legal, o objeto dos respectivos regimes e o setor econômico a ser contemplado no Regime Especial de Tributação.

§ 6º Na hipótese de revogação da Portaria de que tratam os §§ 4º e 5º, os regimes especiais voltarão a ser de competência do Superintendente de Tributação. (Grifou-se)

Como se depreende da análise da legislação transcrita, resulta incontestante que a concessão de Regime Especial de Tributação, bem como a sua prorrogação, é um ato administrativo praticado no exercício de competência discricionária por parte autoridade concedente (no caso, a Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda), a quem cabe, após um juízo de conveniência e oportunidade, deferir ou negar o pleito formulado.

Em outras palavras, tendo constado em parecer exarado pela DGT/SUTRI a não prorrogação do prazo limite para fruição do crédito presumido em epígrafe, tal decisão há de ser tomada como ponto de partida para a atuação do Órgão julgador administrativo.

Destarte, inexistindo benefício vigente no RET prevendo a apropriação do crédito presumido em análise, incumbe ao Conselho de Contribuintes fazer o cotejo entre o lançamento e a legislação geral de regência do ICMS, aplicável a todos os demais contribuintes que não dispõem de tratamento diferenciado previsto em Regime Especial de Tributação.

Ressalte-se que a legislação tributária administrativa mineira não prevê a hipótese de interposição de recurso ou pedido de reexame de decisão que verse sobre pedido de concessão, alteração, cassação ou prorrogação de regime especial, falecendo competência ao Conselho de Contribuintes para realizar a análise acerca da aplicabilidade e tampouco da conveniência de benefício constante em Regime Especial de Tributação cuja data limite para fruição expirou, não tendo sido prorrogada pela autoridade legalmente incumbida deste *mínus* público.

Cabe lembrar, a propósito, que embora se esteja a tratar de ato administrativo discricionário, os elementos “finalidade” e “competência” encontram-se exaustivamente definidos em lei. Nesta perspectiva, em consonância com a melhor doutrina administrativista, não se cogita de qualquer outra finalidade para o ato

administrativo que não seja o atendimento do interesse público e, de igual modo, não se admite que o ato em questão seja praticado senão pela autoridade administrativa a quem foi legalmente deferida tal prerrogativa (no caso, a SUTRI).

Demais disso, ainda segundo a doutrina majoritária, afora estes aspectos (que podem ser submetidos ao controle judicial), se até mesmo o Poder Judiciário se vê impedido de substituir a Administração Pública no tocante à apreciação da conveniência e oportunidade da medida requerida pelo interessado, tanto mais o Órgão julgador administrativo, haja vista os limites de atuação que lhe são impostos.

Isto posto, a Fiscalização realizou o levantamento referente à apropriação indevida de crédito de ICMS utilizado pela Autuada a título de crédito presumido, no período posterior à data limite para sua utilização, considerando em tal apuração os créditos relativos às devoluções de mercadorias como já mencionado.

Conforme destaca a Fiscalização, o RET nº 45.000007667-63 era válido, vigente e eficaz na época dos fatos objeto do Auto de Infração, pois foi concedido por prazo indeterminado, como disposto no seu art. 26:

Art. 26. Este Regime Especial entra em vigor na data da ciência à MINERVA de seu deferimento e produzirá efeitos por prazo indeterminado, ficando revogado, ainda que parcialmente:

I - automaticamente, com a extinção do tratamento tributário dispensado pelos Estados do Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Bahia;

II - com a rejeição pela Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, hipótese em que não poderá ser concedido novo Regime, ainda que remanescente a situação que o tenha motivado;

III - a qualquer tempo, mediante ato do Superintendente de Tributação. Parágrafo único. O prazo deste Regime poderá ser revisto a qualquer tempo, quando ocorrerem situações que a justifiquem, visando à preservação dos interesses da Fazenda Pública. (Grifou-se).

Dessa forma, tendo sido o RET concedido por prazo indeterminado, o qual, inclusive, tratava também de vários outros benefícios que permaneceram vigentes, como: Diferimento/Operações internas – Entradas, Diferimento/Importação matéria-prima, Diferimento/Diferencial de Alíquotas, Crédito presumido – biocombustíveis, não se verifica no caso hipótese de aplicação do disposto no art. 60, §2º do RPTA, que cuida de hipótese de RET concedido por prazo de vigência determinado:

Art. 60. O regime especial concedido por prazo de vigência determinado poderá ser prorrogado, a critério da autoridade competente, desde que o requerimento de prorrogação seja protocolizado na vigência do regime.

(...)

§ 2º A protocolização do requerimento nos termos deste artigo assegura a vigência do regime especial até a data de ciência da decisão do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pedido, desde que no regime haja previsão de possibilidade de prorrogação do prazo. (Grifou-se).

Corroborando a inaplicabilidade do disposto no §2º retro ao caso em análise, verifica-se que no regime especial (versão datada de 14/11/19), sequer consta a previsão de possibilidade de prorrogação do prazo, condicionante esta prevista na parte final do §2º do art. 60 do RPTA para fins de assegurar a vigência de regime especial concedido por prazo de vigência determinado, enquanto pendente decisão sobre pedido de prorrogação.

Portanto, não há que se falar em aplicação ao caso em exame do disposto no §2º do art. 60 do RPTA, não restando, pois, assegurada a vigência do benefício previsto no regime especial (cuja data limite era até 31/12/16), no período em que antecedeu à data de ciência da decisão do pedido de prorrogação do regime especial.

Outrossim, o Acórdão nº 21.975/18/2ª deste Conselho de Contribuintes citado pela Defesa refere-se à situação diferente dos presentes autos porque nele se discute situação específica de regime especial concedido por prazo de vigência determinado.

Importante ainda destacar que, nos termos estabelecidos no art. 184 da Lei nº 6.763/75, compete a este E. Conselho, única exclusivamente, dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o Sujeito Passivo e a Fazenda Pública Estadual, ou seja, no presente caso, cabe a este Conselho apenas examinar se o crédito tributário formalizado está ou não respaldado nas normas vigentes no período autuado no regime especial em apreço, não sendo competência qualquer extensão dos benefícios nele concedidos:

Art. 184. O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, colegiado de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Pública estadual e de entidades de classe de contribuintes, é o órgão ao qual compete dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual. (Grifou-se)

Assim, razão assiste à Fiscalização uma vez que a Autuada utilizou indevidamente o crédito presumido após o prazo previsto tanto no RET nº 45.000007667-63 como no Protocolo de Intenções nº 080/2014, que era até 31/12/16, conforme disposto no Regime Especial de Tributação, em seu art. 5º, inciso I e § 1º, inciso I.

Importante destacar que a informação contida no SIARE de que a data fim de vigência do RET seria 01/01/33, não tem o condão de alterar o disposto no art. 26 do regime especial em análise que dispõe que a produção dos efeitos do RET será por prazo indeterminado.

Registra-se que a referida data constante do SIARE é aposta como data fim de vigência em todos os regimes especiais concedidos por prazo indeterminado, uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vez que o referido sistema está programado para obrigatoriamente constar uma data fim, sendo escolhida no referido sistema da SEF/MG a data de 01/01/33 por ser a data em que todos os benefícios fiscais decorrentes da chamada “guerra fiscal” cessarão, conforme dispõe a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017 c/c o disposto na Cláusula décima do Convênio ICMS 190/17:

Convênio ICMS nº 190/17

Cláusula décima As unidades federadas que editaram os atos e que atenderam as exigências previstas na cláusula segunda ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional deste convênio, desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse:

I - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro de 2025, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro de 2020, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais.

(...) (Grifou-se).

Assim, à luz da competência atribuída a este Conselho de Contribuintes, conforme art. 184 da Lei nº 6.763/75, a infração narrada pela Fiscalização afigura-se plenamente caracterizada, uma vez que efetivamente demonstrada nos autos a utilização indevida do crédito presumido nas operações autuadas.

Não há que se falar, portanto, como tenta fazer crer a Impugnante, em ilegalidade/nulidade dos atos das autoridades competentes que indeferiram o pedido de prorrogação da data limite para fruição do crédito presumido, por se tratar de autoridades competentes para a tomada da respectiva decisão, que resultaram no indeferimento do pleito da Autuada.

Sobre a apuração do ICMS ora exigido, a Impugnante alega que a Fiscalização deixou de analisar os créditos de ICMS decorrentes da “contratação de fretes” e de energia elétrica.

A Fiscalização deixou consignado sobre tal alegação:

11. O auto de infração está totalmente de acordo com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigo 89 do RPTA e a Reformulação do Lançamento está de acordo com o art. 145, inciso I, do CTN.

12 a 21. No período autuado a empresa estava com todas as suas atividades relativas ao abate de gado paralisadas, ela somente adquiria gado de produtores rurais com o imposto diferido e transferia para suas filiais em outra UF utilizando indevidamente o crédito presumido.

Portanto a empresa não poderia se apropriar de créditos referentes a aquisição de energia pois não havia qualquer tipo de industrialização, conforme o disposto no Art. 66, inc. III, parágrafo 4º, inc. II, abaixo reproduzido:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

II - que for consumida no processo de industrialização;

(...)

Quanto ao crédito relativo à aquisição de serviço de transporte em que a autuada é a tomadora do serviço, o contribuinte não lançou nenhum valor de Base de Cálculo e ICMS na escrituração digital (Sped fiscal) e/ou no DAPI, portanto não é possível o aproveitamento destes créditos pois não há nenhum registro com base de cálculo e destaque de ICMS proveniente de serviço de transporte no período autuado.

Se houver alguma prestação de serviço de transporte em que a impugnante consta como tomadora do serviço no período e que realmente lhe dê direito ao crédito conforme legislação vigente na época, cabe à mesma solicitar o aproveitamento de crédito extemporâneo, o qual não pode ser feito no Auto de infração.

E quanto aos créditos referentes às devoluções de mercadorias do estabelecimento remetidas em transferência (CFOP 2.208), lançados no Sped fiscal e no DAPI no período correspondente, com base de cálculo e destaque de ICMS, entendemos ser pertinente o aproveitamento do crédito.

Cabe observar que apesar do Regime especial admitir o seu aproveitamento o contribuinte não se creditava destes valores, apesar de escriturar as notas fiscais com destaque do imposto.

Refizemos os cálculos do crédito tributário devido considerando os créditos passíveis de aproveitamento no regime normal de apuração de débito e crédito, procedemos a reformulação do crédito tributário e abrimos vista ao contribuinte conforme legislação vigente.

(...) (Grifou-se).

Pois bem, quanto ao pleito da Impugnante acerca dos créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica no estabelecimento, a Fiscalização deixou consignado que “no período autuado a empresa estava com todas as suas atividades relativas ao abate de gado paralisadas, ela somente adquiria gado de produtores rurais com o imposto diferido e transferia para suas filiais em outra UF utilizando indevidamente o crédito presumido”, não fazendo jus ao creditamento pretendido à luz do disposto no art. 66, inciso III, § 4º, II do RICMS/02 (art. 33, inciso II, “b” da LC nº 87/96), fato que afasta a apropriação de créditos de ICMS na apuração em exame nos termos da legislação mencionada:

RICMS/02

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

II - que for consumida no processo de industrialização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

IV - que for consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária;

V - nas demais hipóteses, por qualquer estabelecimento, a partir da data estabelecida em lei complementar federal.

(Grifou-se).

Ademais, analisando as operações objeto deste Auto de Infração verifica-se que não obstante ter constado nas notas fiscais equivocadamente o CFOP 6151 (transferência de produção do estabelecimento) as operações referem-se a “bovinos para o abate”, não se tratando por óbvio de produtos industrializados, não fazendo jus a Autuada nessa apuração de créditos de ICMS referente à energia elétrica porque não há que se falar em seu consumo em processo de industrialização.

Nesse sentido, resta afastada a hipótese de apropriação de créditos de ICMS referentes à entrada energia elétrica consumida em processo de industrialização na apuração em exame.

Ademais, se alguma industrialização porventura houve no estabelecimento autuado no período autuado, o que é negado pela Fiscalização, ou a Autuada fizer jus à referida apropriação nos termos dos demais incisos do §4º acima reproduzido, cabe a ela efetuar o creditamento extemporâneo observada à legislação aplicável e/ou as disposições constantes em seu regime especial quanto aos demais benefícios fiscais vigentes no período autuado.

Repita-se as operações objeto deste lançamento são transferências em operações interestaduais de “bovinos para o abate”, não se tratando por óbvio de produtos industrializados, não fazendo jus referidas operações aos créditos de ICMS referente à energia elétrica porque não há que se falar em seu consumo em processo de industrialização.

Ademais, caso exista algum crédito do imposto legítimo em relação às demais operações porventura praticadas, poderá a Autuada observar o tratamento dispensado ao crédito extemporâneo, previsto no art. 67, § 2º do RICMS/02:

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

Efeitos a partir de 24/10/2020

I - escrituração do seu valor nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD, inclusive naquele correspondente à observação de lançamento fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 23/10/2020 - Redação original:

"I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;"

II - Efeitos de 15/12/2002 a 23/10/2020 - Redação original:

"II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;"

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2020 - Redação original:

"III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado."

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

§ 4º Para o efeito de aplicação deste artigo, os débitos e os créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo, ressalvadas as hipóteses de inscrição única.

§ 5º O prazo a que se refere o § 3º, nas hipóteses do § 7º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V, será contado a partir da emissão da nota fiscal emitida pelo contribuinte por ocasião da imobilização.

Quanto aos créditos de ICMS relativos ao serviço de transporte em que a Autuada figura como tomadora do serviço, informa a Fiscalização que o contribuinte não lançou nenhum valor de Base de Cálculo e ICMS na escrituração digital (Sped fiscal) e/ou na DAPI, portanto não é possível a apropriação pretendida pela Defesa.

Compulsando a documentação trazida aos autos pela Defesa em atendimento à intimação fiscal (Conhecimentos de transporte em que a Impugnante consta como tomadora do serviço no período de 01/01/17 a 30/06/19), constata-se que nem todas às prestações de serviço de transporte cujos DACTEs (Documentos Auxiliar

do Conhecimento de Transporte Eletrônico) foram trazidos aos autos, refere-se às operações autuadas, embora conste a Autuada como tomadora.

Ademais, verifica-se que constam DACTEs, referentes a transportes de gado (operação objeto da autuação), emitidos por transportador inscrito em outra UF optante pelo Simples Nacional sem destaque de ICMS.

Vale registrar que sobre a prestação de serviço transporte de cargas realizada por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação, cabia o recolhimento do ICMS devido ao alienante ou remetente da mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, no caso a Autuada, nos termos do disposto no art. 4º do Anexo XV do RICMS/02:

CAPÍTULO II

Da Substituição Tributária nas Prestações de Serviço

SEÇÃO

I

Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente pelo Imposto Devido pelos Prestadores de Serviço de Transporte

Art. 4º O alienante ou remetente de mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário executado por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação.

(...)

§ 2º Na hipótese de alienante ou remetente enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte, a responsabilidade somente se aplica em se tratando de estabelecimento industrial.

(...)

§ 4º A responsabilidade prevista no caput e no § 3º fica excluída quando o transportador recolher o imposto antes de iniciar a prestação, hipótese em que o alienante ou o remetente:

I - para efeitos de comprovação, manterá em seu arquivo, junto à 2ª via da nota fiscal que acobertou a operação, ou ao respectivo DANFE, cópia do Documento de Arrecadação Estadual relativo ao recolhimento do ICMS devido pela prestação de serviço de transporte;

II - lançará, na coluna Observações do livro Registro de Saídas, na mesma linha do lançamento da nota fiscal relativa à mercadoria transportada, o número do CNPJ ou CPF do transportador e o número e data do recolhimento.

§ 5º Na hipótese do caput deste artigo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o remetente ou alienante:

a) informará no campo Informações Complementares da nota fiscal acobertadora da operação, o preço, a base de cálculo, a alíquota aplicada e o valor do imposto relativos à prestação;

(...)

b) lançará, na coluna Observações do livro Registro de Saídas, na mesma linha do lançamento da nota fiscal relativa à mercadoria transportada, o número do CNPJ ou CPF do transportador contratado, o valor do frete, a alíquota, o valor do imposto incidente e o valor do imposto devido a título de substituição tributária, já deduzido o crédito presumido;

c) ao final do período de apuração do imposto, totalizará o ICMS relativo às prestações de serviço de transporte rodoviário de carga devido a título de substituição tributária e registrará o valor do imposto a recolher no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha subsequente à destinada à apuração relacionada com as suas operações próprias, com a indicação da expressão "Substituição Tributária", utilizando o campo do item 002 - Outros Débitos do quadro Débito do Imposto e o quadro Apuração dos Saldos;

II - na prestação de serviço de transporte rodoviário executado por transportador autônomo, a prestação será acobertada pela nota fiscal acobertadora da operação, desde que contenha as informações de que trata a alínea "a" do inciso I deste parágrafo.

(...)

§ 6º O imposto devido nos termos do caput ou recolhido na forma dos §§ 2º e 3º corresponderá ao devido pelas prestações de serviço de transporte rodoviário iniciadas neste Estado e relacionadas com a operação, inclusive quando houver subcontratação, caso em que o subcontratado fica dispensado de emissão do conhecimento de transporte para fins de acobertamento da prestação.

(...)

§ 7º A responsabilidade de que trata o caput deste artigo aplica-se somente ao depositário de mercadoria e ao contribuinte que promova com habitualidade operação de circulação de mercadoria.

§ 8º O transportador autônomo, na prestação de serviço de transporte, fica dispensado da emissão do conhecimento de transporte.

(Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na DAPI da Autuada do mês de junho de 2017, por exemplo, consta no campo 103 o valor do ICMS total a recolher relativo à “ICMS Serviço de transporte – remetente”:

IX		Obrigações do Período							
		ICMS a Recolher				ICMS pago no momento das Entradas/Saídas			
099	ICMS a recolher no período	1.280.990,81		106	Importação		0,00		
099.1	Desconto ICMS - DECRETO 47.226/201	0,00		107	Débito extemporâneo		0,00		
099.2	ICMS a Recolher	0,00		108	Substituição Tributária		0,00		
100	Diferença de alíquota	4.107,00		109	Outros		0,00		
101	Substituição tributária por Entradas	0,00		110	Total do ICMS antecipado		0,00		
102	Substituição tributária por Saídas	0,00		110.1	Total do FEM Antecipado/extemporâneo		0,00		
103	Serviço de transporte - remetente	43.502,40							
104	Outros	0,00							
104.1	Recolhimento Efetivo	0,00							
104.2	Desconto ICMS - DECRETO 47.226/201	0,00							
104.3	Recolhimento Efetivo Líquido	0,00							
105	Total do ICMS	1.328.600,21							
105.1	Total do FEM Substituição Tributária	0,00							
105.2	Total do FEM Operações Próprias	0,00							

Pois bem, feita essas observações, importa destacar que a Autuada alega que o Fisco despreza os créditos do imposto a que faria jus pertinentes a essas prestações de serviço de transporte em que figura como tomadora, uma vez desconsiderada a aplicação do crédito presumido no caso em tela.

No entanto, uma vez desconsiderada a aplicação do crédito presumido no caso em tela, demais tendo a Fiscalização acusado que houve recolhimento a menor do ICMS em razão da apropriação indevida dos créditos presumidos, há de se considerar os créditos que a Autuada faz jus no sistema normal de apuração do ICMS (débito/crédito), no caso créditos de ICMS referente às prestações de serviço de transporte inerentes às operações objeto desta autuação (transferências de gado para estabelecimento de mesma titularidade localizado em São Paulo), quando na posição de tomadora dos serviços, nos termos do disposto no art. 66, inciso I do RICMS/02:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

Vale dizer que na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...) (Grifou-se).

Contudo, os créditos de ICMS indevidos são aqueles que ultrapassam os créditos ICMS corretamente destacados em documento fiscal idôneo.

No caso, a alegação da Fiscalização de que não é possível a apropriação pretendida pela Defesa porque o contribuinte não lançou nenhum valor de Base de Cálculo e ICMS na escrituração digital (Sped fiscal) e/ou na DAPI, não impede a compensação em exame.

Ora, a Fiscalização não alega que os documentos fiscais não foram escriturados, mas que o contribuinte, repita-se, não lançou nenhum valor de Base de Cálculo e ICMS na escrituração digital (Sped fiscal) e/ou na DAPI, sem qualquer outra alegação.

Outrossim, pelo que consta dos autos, pode-se concluir que a base de cálculo e o ICMS não foram lançados no Sped/DAPI porque a Autuada acreditava estar amparada pelo crédito presumido em análise, o que lhe impedia de tal apropriação. E, ainda, em relação à prestação de serviço transporte de cargas realizada por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação, cabia o recolhimento do ICMS devido ao alienante ou remetente da mercadoria nos termos do disposto no art. 4º do Anexo XV do RICMS/02.

Portanto, à luz da legislação mencionada e do que nos autos consta, merece reforma parcial a apuração do ICMS efetivada no lançamento, para que sejam considerados os créditos do imposto que a Autuada faz jus no sistema normal de apuração do ICMS (débito/crédito). No caso, repita-se, somente os créditos do imposto referentes às prestações de serviço de transporte correspondentes às operações objeto desta autuação (transferências de gado para estabelecimento de mesma titularidade localizado em São Paulo), quando a Autuada estiver na posição de tomadora dos serviços, nos termos do disposto no art. 66, inciso I do RICMS/02.

Ressalta-se, por oportuno, que para tal compensação deverá a Autuada apresentar ao Fisco todo o detalhamento, além dos documentos já constantes dos autos, que se fizer necessário, sobre a apuração e o recolhimento do ICMS devido nas referidas prestações de transporte, quando o imposto foi por ela recolhido, ou, se for o caso do disposto no §4º do art. 4º retro, a guia do recolhimento do imposto no caso de o transportador tiver recolhido o ICMS antes de iniciada a prestação.

Sustenta ainda a Impugnante que o Auto de Infração viola também o art. 100 do CTN, por desconsiderar os demais atos praticados reiteradamente pela Secretaria de Estado quanto ao RET (e-mails e solicitações, recebimento de relatórios de acompanhamento e investimentos, recebimento do pedido de prorrogação, emissão do Parecer SUTRI, disponibilização de tela informativa da vigência do RET no SIARE) que, como normas complementares àquelas já mencionadas garantiram segurança jurídica ao contribuinte, que aguardou providências por parte da Administração Pública e seguiu os atos normativos por ela emanados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que nos termos do citado art. 100 do CTN, os atos normativos e as práticas reiteradas configuram normas complementares das leis, sendo ilegal e nulo o lançamento constituído ao arrepio de tais normas.

Acrescenta que a observância de tais normas pelo contribuinte exclui a imposição de penalidades, como aplicação didática do princípio da confiança e da segurança jurídica.

Requer, assim, a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN e consequente exclusão de multas e juros:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Registra-se que não se verifica nenhuma prática reiterada da administração que possa atrair a aplicação da norma supra, porque a prática reiterada pressupõe que o contribuinte tenha agido em conformidade com a orientação da Fiscalização, o que não se verificou no caso presente.

Também não procede a tese da Defesa de que houve violação ao disposto no art. 100 do CTN, alegando que o Fisco desconsidera os demais atos praticados reiteradamente pela Secretaria de Estado de Fazenda quanto ao RET (e-mails e solicitações, recebimento de relatórios de acompanhamento e investimentos, recebimento do pedido de prorrogação, emissão do Parecer SUTRI, disponibilização de tela informativa da vigência do RET no SIARE).

Depreende-se que as solicitações fiscais relativas ao acompanhamento fiscal da Autuada e avaliação de cumprimento de todas as condições do regime especial (que permaneceu vigente em relação aos demais benefícios fiscais), bem como as providências que antecederam ao despacho que negou a prorrogação da data limite para fruição do crédito presumido, não se enquadram em nenhuma das situações prescritas nos incisos do art. 100 do CTN.

Ademais, vale destacar que o art. 27 do regime especial prevê o acompanhamento fiscal da MINERVA e a avaliação do cumprimento de todas as condições do Regime:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 27. Compete à Delegacia Fiscal responsável pelo acompanhamento fiscal da MINERVA a avaliação do cumprimento de todas as condições do Regime, propondo alterações ou mesmo sua cassação, sempre que se mostrar prejudicial aos cofres públicos.

Conforme já demonstrado, a Impugnante não estava amparada por regime especial para fruição do crédito presumido nas operações autuadas e não procedeu nos termos da legislação mineira de regência da matéria, restando afastada, portanto, a aplicação do art. 100 do CTN.

No tocante à alegação da Defesa de que não foi observada pela Fiscalização a remissão parcial do crédito tributário decorrente do Plano de Regularização de Créditos Tributários, no âmbito da Lei Estadual nº 22.549 de 30/06/17, art. 39, alega a Fiscalização que referida lei não se aplica à Impugnante devido ao fato de seu regime especial ter sido concedido por prazo indeterminado, como já restou esclarecido:

LEI nº 22.549, DE 30 DE JUNHO DE 2017
(MG de 1º/07/2017)

Institui o Plano de Regularização de Créditos Tributários, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.699, de 6 de agosto de 2003, nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011, nº 21.016, de 20 de dezembro de 2013 e nº 21.735, de 3 de agosto de 2015, e dá outras providências.

(...)

Art. 39 - Fica remetido, observados a forma, os prazos e as condições previstos em regulamento, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 30 de abril de 2017, o crédito tributário relacionado com as operações de aquisição de mercadorias sob o amparo de diferimento do imposto, bem como o crédito tributário relacionado com o tratamento tributário autorizado em regime especial de tributação concedido com prazo certo, nas subseqüentes operações de saída promovidas por seu detentor, em que não tenha havido requerimento tempestivo de prorrogação e em que tenha sido requerido novo pedido de regime especial com o mesmo tratamento tributário, desde que o recolhimento do ICMS não tenha sido inferior ao montante que deveria ter sido recolhido nos termos do referido regime especial. (Grifou-se).

Observa-se, pois, que a Impugnante equivoca-se ao afirmar que o presente crédito tributário estaria alcançado pela remissão estabelecida no art. 39 da Lei nº 22.549/17.

Com efeito, da leitura do referido dispositivo legal, verifica-se que a remissão em questão estava condicionada à não apresentação de requerimento tempestivo de prorrogação em regime especial de tributação concedido com prazo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

certo, e em que tenha sido requerido novo pedido de regime especial com o mesmo tratamento tributário, situação em que não adequa o caso em exame.

Por fim, a Impugnante afirma que é descabida a exigência cumulativa de multa isolada e da multa de revalidação, uma vez que houve descumprimento apenas de obrigação principal.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do imposto não recolhido pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Por fim, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 112 CTN como pretende a Impugnante, posto que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Assim, por todo o exposto, corretamente agiu o Fisco ao estornar o crédito presumido indevidamente apropriado pela Impugnante no período autuado e exigir o imposto apurado (com os ajustes acima destacados), acrescido da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Considerando, portanto, que o crédito presumido utilizado pela Autuada não encontra amparo na legislação de regência e tampouco em regime especial, corretas, em parte, as exigências fiscais de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reformulação efetuada pela Fiscalização às págs. 731/732 e, ainda, para que sejam considerados, na apuração do ICMS exigido, os créditos do imposto referentes às prestações de serviço de transporte correspondentes às operações objeto desta autuação (transferências de gado para estabelecimento de mesma titularidade localizado em São Paulo), quando a Autuada estiver na posição de tomadora dos serviços, conforme disposto no art. 66, inciso I do RICMS/02, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Perez Salusse e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 14 de junho de 2022.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

W/D